

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade tem por objetivo colocar a disposição dos interessados, informações para o processo decisório. O trabalho do contador volta-se para a produção de informações sobre a situação econômica e financeira da entidade.

A ciência contábil, como uma área específica do saber científico, deve acompanhar e estar aberta à evolução tecnológica e às rápidas mudanças do mundo moderno. Por isso, faz-se necessário que ela insira-se no contexto da realização prática do desenvolvimento sustentável, gerando modelos contábeis eficazes, assim como, orientar os empresários na aplicação prática desses modelos para satisfazer as necessidades da empresa e conseqüentemente os interesses de toda a sociedade, em específico, a preservação do meio ambiente natural.

As questões relativas aos problemas ambientais, apesar de antigas, vêm tornando-se cada vez mais presente na vida da população mundial. Em função das mais variadas catástrofes naturais que estão a ocorrer em todo o mundo surgem na população um anseio por sustentabilidade.

Nesse enfoque, as empresas devem adotar novas formas de interagir com o meio ambiente, para garantir a continuidade de seus negócios. É o caso dos postos de combustíveis, que são empresas potencialmente poluidoras, em função dos produtos comercializados e dos resíduos gerados em suas atividades.

O passivo ambiental pode constituir no cotidiano da empresa alterações ambientais que podem provocar suas atividades econômicas. Tanto a sociedade precisa da empresa, quanto à empresa precisa da sociedade a qual está inserida. Mas, vale destacar que a empresa necessita bem mais da sociedade, pois sem o seu consentimento a empresa terá vida curta.

A questão do problema é a seguinte: Como o passivo ambiental pode ser evidenciado nos relatórios contábeis nas empresas?

Destacando que, o passivo ambiental é um tema que abrange aspectos muito complexos, e a maior parte da sociedade ainda não tem o devido conhecimento da sua importância. Sendo que a pesquisa em questão tem por objetivo, destacar a evidenciação do passivo ambiental nos relatórios ambientais das empresas, como pode citar, por exemplo, os postos de combustíveis, que atualmente essas informações devem ser evidenciadas nas demonstrações contábeis.

Seus objetivos específicos demonstrar a evidenciação do passivo ambiental, divulgar relatórios contábeis na Contabilidade Ambiental, exemplificar modelos aplicado do passivo ambiental nos postos de combustíveis.

Justifica-se que a empresa presta informações à sociedade e é através do instrumento do passivo ambiental para provar que o ônus que traz a sociedade pode ser vantajoso, ou pode acrescentar valor a economia local e a sociedade, respeitando os direitos humanos dos colaboradores, ou ainda prestando serviço a preservação do meio ambiente.

Segundo Beuren (2003), a metodologia do trabalho foi uma pesquisa descritiva e bibliográfica, com referências de autores da área de Contabilidade e Contabilidade Ambiental, informações de artigos, monografias, teses de mestrados e doutorados em sites, internet e periódicos.

No primeiro capítulo foram apresentados as definições da Contabilidade Geral e princípios fundamentais da Contabilidade. Enquanto no segundo capítulo a Contabilidade Ambiental teve sua ênfase com o Ativo e Passivo Ambiental, com relevância na Gestão Ambiental, no terceiro capítulo destacou a Evidenciação do Passivo Ambiental na Contabilidade e no último capítulo a conclusão apresentando o fechamento do trabalho.

2. CONTABILIDADE GERAL

A contabilidade, é uma das ciências mais antigas do mundo, originou-se como o intuito de quantificar a riqueza humana, ou seja, o patrimônio. Ao longo dos séculos ela vem acompanhando a evolução da economia e criando novas técnicas de identificação, mensuração e evidenciação dos eventos econômicos e financeiros os quais causam mutações patrimoniais. (SANTOS, 2001)

Atualmente, a contabilidade é considerada um sistema de informações que tem como objetivo auxiliar o gerenciamento das entidades para que essas possam garantir sua continuidade. (SANTOS, 2001)

Para Marion e Ludícibus (2000, p.53):

O objetivo da contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da contabilidade.

O campo de atuação da contabilidade são as entidades, sejam elas com finalidade de lucro ou não, e procura captar e evidenciar as diversas variações ocorridas na estrutura patrimonial e financeira, auxiliando a administração na tomada de decisão.(RIBEIRO)

A contabilidade é uma metodologia, um sistema, uma ciência, o que permite a universalização das informações e análises contábeis. Porém, esta sistemática, não é absolutamente rígida, fazendo-se necessário então, que sejam obedecidos alguns “mandamentos”, ou seja, alguns Princípios Contábeis, que segundo Ludícibus et al (1998, p. 255), “podem ser conceituados como premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela Contabilidade, premissas que são a cristalização da análise e observação da realidade econômica, social e institucional”.

Segundo Marion (2003),

existem regras de aplicação geral que orientam as práticas e procedimentos contábeis, porém essas regras, conceitos ou princípios, objetivam um tratamento contábil uniforme,

servindo como guia para avaliar a qualidade dos relatórios contábeis desenvolvidos.

Para que os princípios sejam aceitos e incorporados à doutrina contábil, Marion (2003, p. 136), descreve que há duas condições básicas: “devem ser considerados praticáveis (ainda que com dificuldade) e objetivos pelo consenso profissional; devem ser considerados úteis (relevantes)”.

Ludícibus, Martins e Gelbcke (2003, p. 54), relatam que “entidade são conjunto de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio ou como fim”.

Quando se fala em entidade contábil, uma característica fundamental é a manutenção dos registros contábeis que separam a entidade – empresa, da figura dos sócios, ou seja, estes dois não se misturam. Portanto a Contabilidade objetiva relatar fatos contábeis concernentes à entidade contábil para os sócios e a outros usuários dos relatórios contábeis.

Conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 750/93:

1. Princípio da Entidade: reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade de diferenciar um patrimônio particular de uma pessoa física, independentemente dos patrimônios das pessoas jurídicas individuais, do conjunto de pessoas jurídicas, sem considerar se a finalidade é ou não a obtenção de lucro. O patrimônio de uma pessoa física não se confunde, nem se mistura com o patrimônio da pessoa jurídica em que fizer parte. Na prática, como exemplo: despesas particulares de pessoas físicas (administradores, funcionários e terceiros) não devem ser consideradas como despesas da empresa; bens particulares de administradores não devem ser confundidos ou registrados na empresa.

2. Princípio da Continuidade: a continuidade ou não de uma Entidade (empresa), bem como a sua vida estabelecida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das variações patrimoniais. Essa continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor e o vencimento dos

passivos, especialmente quando a extinção da sociedade tem prazo determinado, previsto ou previsível.

Todas as vezes que forem apresentadas as Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial, DRE, etc) e, nessa data, ser conhecido um fato relevante que irá influenciar na continuidade normal da empresa, esse fato deverá ser divulgado através de Nota Explicativa A aplicação desse princípio está intimamente ligada à correta aplicação do Princípio da Competência, pois se relaciona diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

Muito cuidado, porém, deve ser observado pelo profissional na observância desse PFC, uma vez que uma informação não fundamentada poderá trazer desastradas consequências para a empresa.

3. Princípio da Oportunidade - refere-se ao momento em que devem ser registradas as variações patrimoniais. Devem ser feitas imediatamente e de forma integral, independentemente das causas que as originaram, contemplando os aspectos físicos e monetários. Quando se tratar de um fato futuro, o registro deverá ser feito desde que tecnicamente estimável mesmo existindo razoável certeza de sua ocorrência. São os casos de Provisões para Férias, para Contingências, etc.

4. Princípio do Registro pelo Valor Original /(ou Custo Como Base de Valor) - as variações do patrimônio devem ser registradas pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos em valor presente e na moeda do país. Esses valores serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, quando configurarem agregações ou decomposições no interior da empresa.

5. Princípio da Atualização Monetária - refere-se à correção monetária proveniente da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional. Não representava uma nova avaliação e sim o ajustamento dos valores originais para a data presente, aplicando os indexadores oficiais. Em 01.01.1996, com o sucesso do Plano Real que manteve a inflação brasileira a índices razoáveis e controláveis, foi extinto o procedimento da Correção Monetária. Os Balanços publicados em 31.12.96 já não trazem o reflexo da correção monetária e para fins de comparação com os Balanços de 31.12.95 que

a expressavam, foram divulgadas Notas Explicativas esclarecendo a mudança de critério e os efeitos dessa mudança.

O princípio da atualização monetária não impede que a contabilidade levante balanços e demonstrações corrigidas pra efeito de análise de resultados reais e para as finalidades fiscais (pelas normas legais de correção).

6. Princípio da Competência - estabelece que as Receitas e as Despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que foram geradas, sempre simultaneamente quando se correlacionarem (Princípio da Confrontação das Despesas com as Receitas), independentemente de recebimento ou pagamento. Prevalece sempre o período em que ocorreram.

As **Receitas** são consideradas realizadas (ocorridas):

- Nas vendas a terceiros de bens ou serviços, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem o compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade do bem vendido, quer pela fruição (usufruto) do serviço prestado;
- Quando do desaparecimento parcial ou total de um passivo, qualquer que seja o motivo;
- Pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros.

As **Despesas** são consideradas incorridas:

- Quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- Pela diminuição ou extinção do valor econômico do ativo;
- Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

7. Princípio da Prudência - determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior valor para os componentes do Passivo, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas para a quantificação das variações patrimoniais que alterem o PL. Impõe a escolha da hipótese de que

resulte menor PL, sempre que se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais PFC's. Baseia-se na premissa de "nunca antecipar lucros e sempre prever possíveis prejuízos".

A aplicação desse PFC ganha ênfase quando devem ser feitas estimativas para definir valores futuros com razoável grau de incerteza.

3. A CONTABILIDADE AMBIENTAL

A contabilidade ambiental define como o estudo do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das entidades. Seu objetivo é fornecer aos seus usuários, interno e externo, informações sobre os eventos ambientais que causam modificações na situação patrimonial, bem como realizar sua identificação, mensuração e evidenciação. (SANTOS)

Segundo Lopes de Sá (2000),

a denominação ambiental parece demasiadamente ampla como conceito. O mercado é ambiental, a natureza é ambiental, a tecnologia é ambiental, a lei é ambiental, a política é ambiental, em suma, tudo o que esta for a do patrimônio é ambiental. Adotou-se, não obstante isso, para denominar de Contabilidade Ambiental a parte aplicada da contabilidade dedicada ao meio ambiente e da natureza.

Na avaliação de Martins e De Luca (1994, p.25):

As informações a serem divulgadas pela contabilidade vão desde os investimentos realizados, seja em nível de aquisição de bens permanentes de proteção a danos ecológicos, de despesas de manutenção ou correção de efeitos ambientais do exercício em curso, de obrigações contraídas em prol do meio ambiente, e até de medidas físicas, quantitativas e qualitativas, empreendidas para sua recuperação e preservação.

Segundo Ludícibus e Marion (2000) a contabilidade ambiental se preocupa com a proteção do meio ambiente. Em função dos recursos naturais se tornarem cada vez mais escassos, um número crescente de empresas participam de um desenvolvimento sustentável, de gerenciamento ambiental para redução de custos operacionais, de cuidados para reduzir o risco de poluição acidental ou indiciosa, entre outros.

Teoricamente parece ser fácil seu entendimento e sua aplicação, mas na prática são encontradas várias dificuldades as quais impedem o seu uso. A principal delas é a

segregação das informações de natureza ambiental das demais informações gerais da empresa, bem como sua correta classificação e avaliação contábil.

Bergamini Júnior (1999, p.4) enumera outros fatores que dificultam o processo de implementação da contabilidade ambiental:

- Ausência de definição clara de custos ambientais;
- Dificuldade em calcular um passivo ambiental efetivo;
- Problema em determinar a existência de uma obrigação no futuro por conta de custos passados;
- Falta de clareza no tratamento a ser dado aos “ativos de vida longa”, como por exemplo, no caso de uma usina nuclear;
- Reduzida transparência com relação aos danos provocados pela empresa em seus ativos próprios, dentre outros.

A contabilidade financeira quando aplicada à avaliação e mensuração das informações relativas ao meio ambiente é denominada de contabilidade ambiental ou ecológica.

De maneira geral, a contabilidade ambiental destaca os custos ambientais nas despesas gerais (proporcionando uma análise financeira em relação à preservação do meio ambiente), evidencia no ativo os investimentos nessa área e cria provisão para riscos ambientais no passivo.

Denomina-se de balanço ambiental aquela demonstração das contas que evidencia as relações do patrimônio com meio ambiente, ou a natureza.

Para Raupp (2001) o balanço ambiental tem por objetivo tornar publica, para fins de avaliação de desempenho, toda e qualquer atitudes das entidades, com ou sem finalidade lucrativa, mensurável em moeda, que, a qualquer tempo, possa influenciar ou vir a influenciar o meio ambiente, assegurando que custos, ativos e passivos ambientais sejam reconhecidos a partir do momento de sua identificação, em consonância com os princípios ambientais de contabilidade.

A contabilidade ambiental trata-se na verdade mais de uma ferramenta a disposição dos gestores do que propriamente de uma metodologia aplicada e que pode trabalhar isoladamente do restante das praticas contábeis.

3.1 PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS

Os procedimentos contábeis já utilizados pelos contadores na contabilidade tradicional podem e devem também serem utilizados na contabilidade ambiental. Seguir os princípios contábeis como, por exemplo, o da competência são premissas básicas para que a contabilidade ambiental esteja representando o ambiente real.

O não seguimento e respeito aos procedimentos contábeis usuais, podem originar distorções que afetarão o resultado. Por exemplo, se uma empresa que explora extração de minérios, e em seu processo utiliza produtos químicos que podem causar doenças a pessoas que tenham exposição ao material sem a devida proteção, em determinado período, deve reconhecer tempestividade a ocorrência da contingência, pois o custo que a empresa terá para reparar os prejuízos causados a terceiros, precisa estar associado a receita que ela gerou ao causar tais prejuízos (confrontação das despesas com as receitas nos períodos contábeis)

3.2 ATIVOS AMBIENTAIS

São considerados ativos ambientais todos os bens e direitos destinados ou provenientes da atividade de gerenciamento ambiental, podendo estar na forma de capital circulante ou capital fixo.

Para Tinoco e Kramer (2004), estoque dos insumos utilizados no processo de eliminação ou redução dos níveis de poluição, gastos com pesquisa que vise o desenvolvimento de tecnologia para aplicação no meio ambiente, e os investimentos feitos com a intenção de reduzir os impactos causados são considerados ativos ambientais.

Os ativos ambientais, todos decorrentes de investimentos na área no meio ambiente, deverão ser classificados em títulos contábeis específicos, identificando,

de forma adequada, os estoques ambientais, o ativo permanente imobilizado ambiental e o diferido ambiental.

Para Bergamini Junior (1999), um ativo é um recurso controlado por uma empresa que surge de eventos passados e de onde são esperados futuros fluxos de benefícios econômicos diretos ou indiretos para a empresa, através de: aumento da capacidade ou aumento da segurança ou eficiência de outros ativos próprios da empresa; redução ou prevenção de provável contaminação ambiental resultante de futuras operações, ou ainda, conservação do meio ambiente.

Esse tipo de gasto deve ser capitalizado, na forma de imobilizado ou diferido, se atender aos critérios de reconhecimento como um ativo, para apropriação nos períodos em que gere benefícios econômicos futuros.

Kraemer (2002) cita como sendo ativos ambientais os seguintes itens:

- Estoques: são os insumos em almoxarifado adicionáveis ao processo produtivo para eliminar, reduzir, controlar os níveis de emissão de resíduos, ou materiais para recuperação ou reparos de ambientes afetados.
- Imobilizado: os investimentos realizados na aquisição de bens que viabilizam a redução de resíduos poluentes durante o processo de obtenção de receitas e cuja vida útil se prolongue além do término do exercício social, como, por exemplo: máquinas, equipamentos, instalações, etc.
- Diferido: investimento em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia no longo prazo, quando estes puderem ser claramente relacionados com receitas futuras de períodos específicos.
- Provisão para desvalorização: os ativos tangíveis e intangíveis, particularmente os não monetários, estão sujeitos a ação ambiental. Conseqüentemente, seus valores podem sofrer alterações por ganho ou perda do valor econômico, alterando o real potencial econômico da empresa. Portanto, para qualquer elemento do ativo tangível que tenha a extinção de sua vida útil acelerada ou a direta redução de seu valor econômico, no caso de terrenos ou estoques, em função de alterações do meio ambiente, deveria ser constituída, de forma segregada, uma conta de provisão para registrar sua desvalorização, evidenciando-se nas notas explicativas sua origem e natureza.

- Goodwill: Diferença entre o valor atual da empresa como um todo, em termos de capacidade de geração de lucros futuros, e o valor econômico dos seus ativos. Evidenciaria o potencial econômico da empresa não registrado pela contabilidade, mas que seria incluído no preço em uma negociação de venda. O goodwill poderá em decorrência de reputação com os clientes, fornecedores, empregados, comunidade, vantagens quando à localização, etc. Este item pode ter seu valor econômico alterado em função do comportamento da empresa, no que se refere ao meio ambiente, ou pela ação deste sobre a mesma.

Gardênia (2008, p.129) acrescenta outro ativo ambiental tais como:

- Investimento ambiental: classificam-se como investimento ambiental os gastos com reflorestamento ou aquisições de florestas com o objetivo de recuperar o meio ambiente ou mantê-lo preservado.
- Depreciação Acumulada Ambiental: conta utilizada para registro de perda de valor de direito que tem por objeto bens físicos relacionados à preservação ou recuperação ambiental, em decorrência de uso, ação da natureza ou obsolescência.
- Amortização Acumulada Ambiental: estabelece que se caracterize Amortização Acumulada “ quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado”. É válido ressaltar que o mesmo dispositivo se aplica a uma situação considerada ambiental.
- Exaustão Ambiental: conta utilizada para registro da perda do valor de recursos minerais ou florestais, ou mesmo de bens aplicados na sua exploração, em decorrência de exploração.

- Intangível Ambiental: são classificados como intangível ambiental os bens ou direitos que tenham por objeto bens incorpóreos como: marcas e patentes, com reflexo ambiental.

3.3 PASSIVOS AMBIENTAIS

Entende-se que o passivo está no futuro, originado por um fato gerador passado ou presente decorrente de uma dívida efetiva ou de um ato futuro, conforme Ludícibus (2004). Esse tipo de composição para as exigibilidades ambientais também é aplicável, tendo em vista o enfoque ético da sustentabilidade.

Passivo ambiental é toda obrigação contraída voluntária ou involuntariamente destinada a aplicação em ações de controle, preservação e recuperação do meio ambiente, originando, como contrapartida, um ativo ou custo ambiental.

As obrigações decorrentes da relação entre empresa e meio ambiente surgem de várias formas, dentre elas com remediação devido ao não cumprimento da legislação ambiental vigente ou ainda de problemas de manutenção ou falhas humanas relacionadas às etapas de produção, potenciais causadores de acidentes.

Surgem também em decorrência da proteção e manutenção do meio ambiente multas e penalidades por infrações legais, ressarcimento a terceiros por danos provocados e estimativa de gastos para recuperação e restauração de áreas degradadas. O fator gerador das obrigações ambientais ocorre quando o meio ambiente é degradado.

O problema é que ao longo do desenvolvimento das atividades econômicas esta questão é ignorada ou omitida. A causa dessa omissão é a falta de conhecimento, conscientização, legislação, tecnologia ou interesse. Existe então a figura das obrigações ambientais não reconhecidas, na qual o fato gerador já ocorreu e a empresa não contabilizou essa obrigação em seus passivos ou, porque não foi obrigada legalmente a reconhecer, não está disposta a reparar o prejuízo provocado ou não possui uma estimativa razoável do montante da provisão a contabilizar.

Na opinião do IBRACON (1996,p.5):

O passivo ambiental pode ser conceituado como toda agressão que se praticou/pratica contra o meio ambiente e consiste no valor de investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial.

De acordo com a IAS 37, para o reconhecimento de um passivo ambiental deve-se atender os seguintes requisitos (apud FERREIRA, 2000, p.115):

- 1) O primeiro deles é de que a entidade tem uma obrigação presente legal ou implícita como consequência de um evento passado, que é o uso do meio ambiente (água, solo, ar) ou a geração de resíduos tóxicos.
- 2) O segundo requisito é o de que é provável que recursos sejam exigidos para se liquidar o passivo ambiental, ou seja, a chance de ocorrer a saída de recursos, o que depende de um ou mais eventos futuros, é maior do que a de não ocorrer.
- 3) O terceiro requisito é o de que o montante do passivo ambiental envolvido possa ser estimado com suficiente segurança.

O passivo ambiental, como qualquer passivo, está dividido em capital de terceiros e capital próprio os quais constituem as origens de recursos da entidade, tais como:

- Bancos- empréstimos de instituições financeiras para investimento na gestão ambiental;
- Fornecedores- compra de equipamentos e insumos para o controle ambiental;
- Governo- multas decorrentes a infração ambiental;
- Funcionários- remuneração de mão de obra especializada em gestão ambiental;
- Sociedade- indenizações ambientais;
- Acionistas- aumento do capital com destinação exclusiva para investimentos em meio ambiente ou para pagamento de um passivo ambiental;
- Entidade- através de destinação de parte dos resultados(lucro) em programas ambientais.

Segundo Gardênia (2008, p.134), classificam-se no passivo ambiental as obrigações da entidade que tenham vencimento até o final do exercício seguinte ou de acordo com o ciclo operacional, caso seja superior a esse prazo.

- Provisões Ambientais: classificam-se neste subgrupo as exigibilidades ainda não totalmente definidas, decorrentes de fatos contábeis passados. Iudícium, Martins e Gelbcke (2000, p.257-258) apresentam uma distinção entre reservas e provisões são “[...] reduções de ativos ou acréscimos de exigibilidades que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores ainda não são totalmente definidos”.
- Degradação Ambiental: são passivos devidos em decorrência da atividade da empresa, que causam impactos negativos ao ambiente. Este é um dos tipos de passivos mais divulgados, principalmente pela mídia, às vezes até sem um embasamento científico para tal. Decorre do impacto que a atividade da entidade causa para o solo, ar ou água.
- Obrigações Fiscais Ambientais a Pagar: devem ser classificadas nesta conta as obrigações da entidade decorrente dos chamados impostos verdes, com proposta apresentada por Ronaldo Serôa Motta e Francisco Eduardo Mendes, desde 1997, e que tem como objetivo tributar com uma carga mais onerosa de produtos como gasolina e álcool, em virtude de degradarem mais o ambiente.
- Indenizações Ambientais a Pagar: registram-se nesta conta os valores referentes às indenizações devidas a terceiros, a outras empresas, ao governo, aos funcionários, a Estados ou países vizinhos, em decorrência de atividades da empresa que causem impactos negativos ao meio ambiente e tragam consequências também negativas a essas pessoas ou entidades, geralmente ligadas à saúde, aos negócios, a valores afetivos e outros.

3.4 GESTAO AMBIENTAL

A evolução socioeconômica contribuiu para o aumento da importância das questões ambientais, sob o ponto de vista da natureza e das atividades econômicas desenvolvidas pelas empresas. (TINOCO)

Com o aumento da quantidade dos impactos ambientais, as empresas começam a perceber a forma negativa como estão sendo lembradas, como a não evidenciação do ativo e passivo ambiental em suas demonstrações contábeis e balanços. Por tudo isso, as entidades se preocupando-se com a gestão de recursos naturais, de forma que não sejam lembradas como empresas ambientalmente incorretas.(DONAIRE,1999)

Ainda o autor, apresenta que,

... gestão ambiental significa incorporar a temática ambiental ao planejamento estratégico e operacional da entidade, compatibilizando os objetivos ambientais aos demais objetivos da organização. Tal processo deve estabelecer as atividades a serem desenvolvidas, seus objetivos, a sequencia entre tais atividades e os responsáveis pela execução das mesmas (DONAIRE,1999).

Segundo Macedo(1994,apud TINOCO,KRAEMER,2004,P.111), a gestão ambiental se subdivide em quatro níveis, conforme o Quadro 2:

Quadro 2: Níveis da Gestão Ambiental

ORDEM	ESPECIFICAÇÃO	DESCRIÇÃO
1	Gestão de Processos	Envolve a avaliação da qualidade ambiental das atividades.
2	Gestão de Resultados	Envolve a avaliação da qualidade ambiental dos processos de produção e seus efeitos
3	Gestão de Sustentabilidade	Envolve a avaliação da capacidade de resposta do ambiente aos resultados dos processos produtivos
4	Gestão do Plano Ambiental	Envolve a avaliação sistemática e permanente dos elementos do plano de gestão ambiental.

No que se refere a “Gestão de Processos”, não envolve somente a avaliação da qualidade ambiental de todas as atividades como também de máquinas e

equipamentos relacionados a todos os tipos de manejo de insumos, matérias primas, recursos humanos, recursos logísticos, tecnologias e serviços de terceiros.

Com relação a “Gestão de Resultados”, a avaliação da qualidade ambiental dos processos de produção, se dá através de seus efeitos ou resultados ambientais, ou seja, emissões gasosas, efluentes líquidos, particulados, odores, ruídos, vibrações e iluminação.

Quanto a “Gestão de Sustentabilidade Ambiental”, é a capacidade de resposta do ambiente aos resultados dos processos produtivos que nele são realizados e que o afetam, através da monitoração sistemática da qualidade do ar, da água, do solo, da flora, da fauna e do ser humano.

No que se refere a “Gestão do Plano Ambiental”, a sua avaliação além de ser sistemática e permanente é ainda aferido e adequado em função do desempenho ambiental alcançado pela organização.

As empresas devem se posicionar de maneira responsável perante a questão ambiental, adotando programas de gestão ambiental, principalmente quanto à emissão de resíduos, atuando de maneira sustentável, não só pela legislação que está cada vez mais abrangente e restritiva, mas também pela crescente conscientização dos consumidores que vêm exigindo cada vez mais da responsabilidade socioambiental dessas empresas.

Uma entidade pode beneficiar-se da implantação da gestão ambiental de diversas formas como redução de gastos com água, energia elétrica e outros insumos, aumento da receita por meio da reciclagem.

O quadro 3 apresenta os benefícios gerados pela gestão ambiental conforme Donaire, (1999,p.59):

Benefícios Econômicos	Economia de custos
	Incremento de receitas
Benefícios Estratégicos	Melhoria na imagem institucional
	Renovação do portfólio de produtos
	Aumento da produtividade
	Alto comprometimento do pessoal

	Melhoria nas relações de trabalho
	Melhoria e criatividade para novos desafios
	Acesso mais rápido ao mercado externo
	Melhor adequação aos padrões ambientais
	Melhoria das relações com os órgãos governamentais, comunidade e grupos ambientalistas.

Segundo Kraemer (2006),

a melhoria da qualidade ambiental como também o processo de tomada de decisão, são objetivos fins dos instrumentos de gestão ambiental, e pode ser aplicado a todo o processo, seja preventivo, corretivo ou pró-ativo, variando de acordo com a fase em que são implementados.

Já os benefícios estratégicos são os que podem ampliar o mercado para a organização como aumento nas vendas ou acesso a linhas de crédito com taxas diferenciadas.

4. EVIDENCIAÇÃO DO PASSIVO AMBIENTAL

Segundo Tinoco e Kraemer (2004, p. 256) evidenciar é divulgar “informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros sociais [...]”.

Quanto às questões ambientais, o objetivo é o de efetuar os registros e controles e toda e qualquer atividade, desenvolvida ou em desenvolvimento, ocorrida ou a incorrer, desde que passível de mensuração e que interfira em qualquer tempo no meio ambiente, como também as ações minimizadoras ou corretivas de danos. E esses registros devem ainda ser efetuados em contas específicas na sua geração ou quando puderem ser estimados, em se tratando de eventos futuros. (TINOCO E KRAEMER, 2004)

Pode-se dizer então, que o objetivo destas divulgações na área ambiental, pode prover ao usuário com informação sobre o impacto ambiental e o desempenho

operacional de uma entidade, que sejam úteis na tomada de decisões sobre suas relações com a empresa.

Pode ser que, os gastos decorrentes da questão ambiental constituem uma informação materialmente relevante e devem ser necessariamente evidenciados nos demonstrativos contábeis. Cumpre, contudo, saber exatamente como fazer esta divulgação de forma clara e objetiva e que na visão de Ribeiro (2005, p. 108), passa pelas seguintes indagações, quando se trata de evidenciação:

- O quê: todas as informações relativas aos eventos e transações envolvidas com a questão ambiental;
- Como: com o grau de detalhamento exigido pela relevância dos valores e da natureza dos gastos, relativos à interação da empresa com o meio ambiente;
- Quando: o registro contábil deverá ser feito no momento em que o fato gerador ocorrer, ou no momento em que houver informações adicionais e complementares;
- Onde: no corpo das demonstrações contábeis e nas notas explicativas, dependendo da extensão e da natureza das informações a serem prestadas.

Sobre a evidenciação, o IBRACON *apud* Leonardo (2003, p. 23), manifesta sua opinião afirmando que:

As empresas precisam dar ênfase à evidenciação de todas as informações que permitem a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro. As informações não passíveis de apresentação explícita nas demonstrações propriamente ditas, devem, ao lado das que representam detalhamentos de valores sintetizados nessas mesmas demonstrações, estar contidas em notas explicativas ou em quadros suplementares.

As exigências sobre a evidenciação dos passivos ambientais até pouco tempo estavam restritas ao mercado internacional, entretanto, Kraemer (2005) afirma que “diante da repercussão de alguns desastres ambientais de grandes proporções em nosso país, os organismos nacionais também passaram a requerer o salvo-conduto de um relatório de *due diligencies* 2 sobre riscos ambientais relacionados às atividades das companhias.”

Na verdade, a evidenciação do passivo ambiental, passa antes pela sua identificação, que além das formas já mencionadas, pode ocorrer também através de dois documentos técnicos exigidos pelas autoridades governamentais, para a autorização de instalações e funcionamento de algumas atividades econômicas.

O primeiro documento, denominado de Estudo de Impacto Ambiental (EIA), objetiva identificar todos os impactos ao meio ambiente que possam ter sua origem nas atividades das organizações, assim como os mecanismos que devem ser utilizados para estancar esses impactos. Esse documento serve de não apenas para identificar os fatos geradores dos passivos ambientais, mas também para atribuição de valores, pelos custos dos insumos, pelos investimentos em máquinas e equipamentos, extensão das áreas a serem recuperadas, ou pelo volume de refugos que precisam ser tratados.

O segundo, denominado de Relatório de Impacto ao Meio Ambiente – RIMA cuja finalidade é descrever as ocorrências em relação ao meio ambiente durante o processo operacional, o que possibilita identificar os efeitos ambientais e a mensuração dos custos inerentes aos mesmos. (RIBEIRO e LISBOA, 2000, p. 17).

De acordo com Ribeiro (2005, p. 107-108), as informações de natureza ambiental são evidenciadas, via de regra, no Brasil, de forma segregada na estrutura tradicional do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, mediante contas de natureza ambiental, com menções no Relatório da Diretoria e em Notas Explicativas.

Por outro lado Paiva (2003, p. 56-65), cita que algumas alternativas foram criadas para divulgação como Balanço Social, Ecobalanço, Demonstrações Alternativas, Quadros Suplementares, entre outros.

O Balanço Social é um instrumento de gestão da informação que visa evidenciar de forma plena, pois conforme afirma Pacheco (2002, p. 50), consiste num instrumento de gestão e de informação que reporta de forma absolutamente transparente, ou seja, a evidenciação plena (*full disclosure*), informações de natureza contábil, econômica, ambiental e social, sobre o desempenho das entidades, aos mais diferentes usuários.

Na visão de Tinoco e Kraemer (2004, p.89): O balanço social contempla também uma série de informações de caráter qualitativo: dentre as mais importantes, destacam-se as relativas à ecologia, em que se evidenciam os esforços que as empresas vem realizando para não afetar a fauna, a flora e a vida humana, vale dizer as relações da entidade com o meio ambiente.

2 Due diligencies: termo em inglês que se refere ao trabalho feito por uma equipe de profissionais externos e especializados que identificam os aspectos econômicos, financeiros e físicos, dentre os quais fazem parte asvariáveis ambientais, que estejam afetando, ou poderão vir a afetar, a situação patrimonial de uma companhia. (RIBEIRO e LISBOA, 2000, p. 16).

Como uma forma de medir e julgar os fatos sociais vinculados à empresa, o Balanço Social possui três vertentes que são: a de Recursos Humanos; a Ambiental e a de Valor Adicionado, de forma que sejam demonstradas as interações da empresa com os elementos que a cercam ou que contribuem para sua existência, incluindo o meio ambiente natural, a comunidade, a economia local e os recursos humanos.

O Conselho Federal de Contabilidade- CFC, através da NBCT-15, orienta as empresas sobre a forma de divulgação de informações sociais e ambientais, instituindo a Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, a qual deve ser apresentada com informações do exercício atual e do anterior, permitindo a comparabilidade.

A estrutura da demonstração deve conter os seguintes principais itens de informações:

a) *Geração e Distribuição da Riqueza*: a riqueza gerada e distribuída pela entidade deve ser apresentada conforme a Demonstração do Valor Adicionado, definida na NBCT-3.

b) *Recursos humanos*: devem constar dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade.

c) *Interação da Entidade com o Ambiente Externo*: devem constar dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação.

d) *Interação com o Meio Ambiente*: relativamente à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados segundo o item 15.2.4.1: (CFC, 2004, p.5).

a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;

b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;

c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;

d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;

e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;

f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;

g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;

h) passivos e contingências ambientais.

Ainda a norma estabelece que as informações contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental são de responsabilidade do contabilista, registrado no órgão competente, e deve haver indicação da fonte, quando os dados extraídos não forem de fontes contábeis.

Como se pode observar, a evidenciação de passivo ambiental não é uma tarefa fácil, uma vez que requer a consecução de várias etapas e procedimentos para se obter os dados pertinentes, assim como exige o envolvimento da alta administração, dos empregados, de equipes de profissionais e consultores, contadores e auditores.

Entretanto, várias necessidades informacionais a tornam extremamente necessária, a começar pela revelação da verdadeira situação patrimonial da empresa; como subsídio para análises por parte de novos investidores, pois, se não forem consideradas as dívidas ambientais, as negociações de empresas com características altamente poluentes podem acarretar elevados prejuízos para os investidores; e como subsídio nas análises de crédito por parte de fornecedores e para concessão de financiamento por instituições de crédito, entre outras.

5. CONCLUSAO

A identificação do passivo ambiental deve ser utilizada em avaliações gerenciais e negociações das empresas, pois a responsabilidade e a obrigação da restauração ambiental recaem sobre proprietários. Ele funciona como um elemento de decisão no sentido de identificar, avaliar e quantificar posições, custos e gastos ambientais potenciais que precisam ser atendidos a curto, médio e em longo prazo.

Conclui-se, portanto, que é imprescindível que as empresas se responsabilizem e exijam de seus contadores que evidencie o passivo ambiental nas demonstrações contábeis e nos balanços anuais, já que representa as obrigações relacionadas à preservação, recuperação e proteção do meio- ambiente, objetivando o desenvolvimento econômico e o equilíbrio ecológico. É preciso que os gestores dessas empresas tenham mais conhecimento desse assunto que é de suma importância para a sociedade.

Percebe-se que, estas obrigações podem originar tanto de ações preventivas, quanto das corretivas e ainda serem agravadas por sanções impostas devido às condutas inadequadas frente às leis ambientais.

De acordo com Jacometo (2004), a grande dificuldade que a ciência encontra é como mensurar um passivo ambiental.

Este trabalho procurou dar uma contribuição, agora se espera que novos estudos a partir deste sejam realizados.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Evidenciação da contabilidade ambiental nas demonstrações contábeis da empresa Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás

Disponível em: http://www.aedb.br/seget/artigos06/661_Artigo%20evidenciacao%

Critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação do passivo ambiental: um estudo de caso na PETROBRÁS.

Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br>>. Acesso em: 15 jan. 2007.

Contabilidade ambiental como sistema de informações MEP Kraemer - Contabilidade Vista & Revista, 2009 - face.ufmg.br KRAEMER, M. E. P. Contabilidade ambiental – o passaporte para a competitividade. In. CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DE MINAS GERAIS, 3., 2001, Belo Horizonte. Anais da III Convenção de Contabilidade de Minas Gerais. Belo Horizonte: MG, 2001.

SÁ, A. L. de. Contabilidade Ambiental -Disponível em: <http://www.nelsonpeixoto.hpg.ig.com.br/Portugues/Ambiental/Index.htm>. Acesso em 23 de dezembro de 2002.

SÁ, A. L. de. Progressos no campo da Contabilidade aplicada aos fatos do Ambiente Natural - Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ: n. 17, p. 4-8, ago/out-2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.003, de 19 de agosto de 2004. Dispõe sobre Informações de Natureza Social e Ambiental. http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES1.003.DOC Acesso em: 09 jan. 2005.

IUDÍCIBUS (2004) A uniformidade na evidenciação das informações ambientais

RS da Costa, JC Marion - R. Cont. Fin. • USP • São Paulo, 2007 - SciELO Brasil

KRAEMER, Maria E. P. Passivo ambiental. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 10, 2005, Bento Gonçalves. Anais... Bento Gonçalves, 2005. CDROM.

LEONARDO, Vera Sirlene. Evidenciação dos efeitos ambientais nas demonstrações contábeis. Revista Enfoque – Reflexão Contábil, n. 1, v. 22, jan./jun. 2003.

SOUZA, Valdiva R.; RIBEIRO, Maisa de S. Aplicação da contabilidade ambiental na